

# **ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2009.00079 vom 25. August 2010**

ZH Verwaltungsgericht, 2010-08-25, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2009.00079](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2009.00079)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2009.00079 du 25 août 2010

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2009.00079 del 25 agosto 2010

## **Regeste**

Grundstückgewinnsteuer (2. Rechtsgang) | Verrechnung von Grundstücksgewinnen mit Geschäftsverlusten; Verfassungswidrigkeit (siehe auch SB.2008.00047 vom 10.12.2008) Aus dem StHG ergibt sich weder eine Verpflichtung noch ein Verbot, Geschäftsverluste mit Grundstücksgewinnen zu verrechnen. Den Kantonen kommt daher ein erheblicher Gestaltungsspielraum zu, der einzig durch die Bundesverfassung eingeschränkt wird (E. 2.2). Das Verwaltungsgericht hat entschieden, dass die fehlende Möglichkeit der Verlustverrechnung im Kanton Zürich nicht der Verfassung widerspreche (SB.2002.00068 vom 18.12.2002). In der Zwischenzeit hat das Bundesgericht indessen seine Rechtsprechung zum interkantonalen Steuerrecht geändert und die bisher nicht bestehende grundstückgewinnsteuerliche Verrechnung von Ausscheidungsverlusten stufenweise zugelassen. Aufgrunddessen können ausserkantonale Unternehmen ihre im Kanton Zürich erzielten Grundstücksgewinne mit Geschäftsverlusten verrechnen, während dies innerkantonalen Unternehmen mangels gesetzlicher Grundlage versagt bleibt. Dadurch werden Letztere systematisch benachteiligt, was vor dem Gebot der Rechtsgleichheit nicht standhält. Die fehlende Möglichkeit der Verlustverrechnung für innerkantonale Unternehmen erweist sich demnach als verfassungswidrig (E. 3.1 und 3.2). Aufgrund des erheblichen Regelungsdefizits, das bei einem Eingreifen des Verwaltungsgerichts entstehen würde, und der Tatsache, dass sich der verfassungswidrige Zustand im konkreten Fall kaum nachteilig für die Pflichtige ausgewirkt hat, belässt es das Verwaltungsgericht bei der Feststellung der Verfassungswidrigkeit. Es obliegt dem Gesetzgeber, eine verfassungskonforme Regelung zu erlassen (E. 3.3). Gutheissung.

## **Erwägungen**

### **E. 2.1**

Im Kanton Zürich wird die Grundstückgewinnsteuer nach § 216 Abs. 1 StG von den Gewinnen erhoben, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben. Steuerpflichtig für diese kommunale Steuer (§ 205 StG) ist nach § 217 StG der Veräusserer. Grundstücksgewinn ist gemäss § 219 Abs. 1 StG der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten übersteigt. Nach der gesetzlichen Regelung werden alle Gewinne – mit Ausnahme der wieder eingebrachten Abschreibungen – aus der Veräusserung von Grundstücken der als Objektsteuer ausgestalteten Grundstückgewinnsteuer unterworfen, und zwar unabhängig davon, ob das veräusserte Grundstück zum Privat- oder Geschäftsvermögen des Veräusserers gehört (sog. monistisches System). Verluste auf Grundstücken des Geschäftsvermögens (ausgenommen solche bei parzellenweiser Veräusserung im Sinn von § 224 Abs. 3 StG) und übrige Geschäftsverluste können mangels gesetzlicher Grundlage grundsätzlich nicht mit den der

Grundstückgewinnsteuer unterworfenen Gewinnen auf Geschäftsgrundstücken verrechnet werden. Ausgenommen von dieser einheitlichen Besteuerung ist im Zürcher System der Buchgewinn (Differenz zwischen Anlagekosten und tieferem Buchwert). Diese wieder eingebrachten Abschreibungen unterliegen der Gewinnsteuer (§ 64 Abs. 3 StG). Der steuerbare Reingewinn setzt sich zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldo vortrags des Vorjahres (§ 64 Abs. 1 Ziff. 1 StG). Vom Reingewinn der Steuerperiode können Verluste aus sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren abgezogen werden, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinns dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten (§ 70 Abs. 1 StG).

### **E. 2.2.1**

Gemäss Art. 3 BV sind die Kantone souverän, soweit ihre Souveränität nicht durch die Bundesverfassung beschränkt ist. Die in Art. 46 Abs. 3 BV ausdrücklich erwähnte Finanzautonomie umschliesst namentlich die Befugnis zur Steuererhebung und zur Bestimmung von Art und Umfang der kantonalen Abgaben in den Schranken von Art. 129 und Art. 134 BV (BGE 133 I 206 E. 5 mit Hinweisen und auch zum Folgenden). Die Kantone sind daher grundsätzlich frei, ihre Steuerordnung zu gestalten. Sie sind aber verpflichtet, das übergeordnete Bundesrecht – im Bereich der direkten Steuern von Einkommen und Vermögen namentlich das Steuerharmonisierungsgesetz – zu beachten.

### **E. 2.2.2**

Nach Art. 12 Abs. 1 und 4 StHG sind die Kantone nicht verpflichtet, auf Gewinnen des Geschäftsvermögens eine Grundstückgewinnsteuer zu erheben. Es steht ihnen damit frei, ob sie die Kapitalgewinne auf Liegenschaften des Geschäftsvermögens nach dem dualistischen System mit der allgemeinen Einkommens- oder Gewinnsteuer erfassen wollen oder ob sie sich nach dem monistischen System wie bei privaten Grundstückgewinnen der besonderen Grundstückgewinnsteuer unterwerfen (Bernhard Zwahlen, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. A., Basel 2002, Art. 12 StHG N 3 ff.). Wie bereits das Verwaltungsgericht im ersten Rechtsgang festgestellt hat, regelt das Bundesrecht die Frage der Verlustverrechnung nicht (vgl. VGr, 10. Dezember 2008, SB 2008.00047, mit weiteren Ausführungen). Damit ergibt sich aus dem StHG grundsätzlich weder eine Verpflichtung noch ein Verbot, Geschäftsverluste mit Grundstückgewinnen zu verrechnen. Das Bundesgericht hat erwogen, dass in Kantonen, die dem monistischen System folgten und damit auch geschäftliche Gewinne der Grundstückgewinnsteuer unterstellten, eine Verlustverrechnung im Allgemeinen nicht vorgesehen sei und die zürcherische Regelung harmonisierungsrechtlich nicht zu beanstanden sei (BGr, 1. September 2003, 2P.75/2003, E. 3.5, [www.bger.ch](http://www.bger.ch); vgl. auch BGr, 9. April 2009, 2C\_799/2008, [www.bger.ch](http://www.bger.ch), auch zum Folgenden). Andererseits kennen heute diverse Kantone, die dem monistischen System folgen, eine mehr oder weniger grosszügig ausgestaltete Verlustanrechnung im Rahmen der Objektsteuer (Art. 143 StG/BE, § 79 StG/BL, § 108 StG/BS, Art. 50 StG/FR, Art. 51 StG/GR, § 119 StG/SZ). Alle diese Regelungen werden vom Bundesgericht harmonisierungsrechtlich ebenfalls nicht beanstandet. Im Rahmen des ihnen damit zustehenden Gestaltungsspielraums sind die Kantone jedoch nicht völlig frei. Sie müssen ebenfalls die verfassungsmässigen Grundrechte, insbesondere das Gebot der rechtsgleichen Behandlung (Art. 8 Abs. 1 BV), und die daraus abzuleitenden steuerrechtlichen Prinzipien, wozu auch das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gehört, beachten.

### **E. 3**

Die Beschwerdeführerin bestreitet – entgegen den Erwägungen der Rekurskommission und der Auffassung der Beschwerdegegnerin –, dass die fehlende Verlustverrechnungsmöglichkeit im zürcherischen Grundstückgewinnsteuerrecht das Gebot der rechtsgleichen Behandlung (Art. 8 Abs. 1 BV) sowie den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) verletzt.

#### **E. 3.1**

Der Grundsatz der Rechtsgleichheit (Art. 8 Abs. 1 BV) wird im Steuerrecht konkretisiert durch die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie durch das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV).

##### **E. 3.1.1**

Das Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besagt, dass die Steuerpflichtigen entsprechend ihrer Leistungsfähigkeit an die Steuerlasten beizutragen haben. Auch wenn Art. 127 BV nicht im Grundrechtsteil der Bundesverfassung (Art. 7–36 BV) enthalten ist, sondern im Kapitel über die Finanzordnung des Bundes, ist unbestritten, dass den Besteuerungsgrundsätzen von Art. 127 BV in Verbindung mit dem allgemeinen Gleichheitsgrundsatz (Art. 8 Abs. 1 BV) für die direkten Steuern Grundrechtsqualität zukommt (BGE 133 I 206 E. 6.2; AB 1998 S 187, Votum Rhinow). Für die indirekten Steuern und Objektsteuern ist im Einzelfall zu prüfen, inwiefern sich diese Besteuerungsprinzipien sachgerecht anwenden lassen, die nur soweit gelten, als es die Art der Steuer zulässt (vgl. BGE 128 I 102 E. 6d).

##### **E. 3.1.2**

Die Grundstückgewinnsteuer ist im Kanton Zürich eine direkte Spezialeinkommenssteuer, die nichtperiodisch beim Empfänger der Leistung als Objektsteuer erhoben wird. Für die Gewinnermittlung und die Steuerberechnung wird grundsätzlich nur auf das veräusserte Grundstück und die damit zusammenhängenden Kosten und Aufwendungen abgestellt. Es wird bei der Erfassung des Grundstückgewinns im Gegensatz zu den als Subjektsteuern ausgestalteten direkten Steuern nicht die gesamte allgemeine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen berücksichtigt. Vielmehr bemisst sich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit allein nach der Höhe des Gewinns auf dem Objekt. Lediglich dieser wird zum Massstab der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, indem grössere Gewinne stärker besteuert werden als kleinere. Vor diesem Hintergrund ist der Beschwerdeführerin zuzustimmen, dass die mangelnde Verlustverrechnungsmöglichkeit ein Wesensmerkmal der als Objektsteuer ausgestalteten Grundstückgewinnsteuer ist (vgl. schon August Reimann/Ferdinand Zuppinger/Erwin Schärler, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Band IV, Bern 1966, § 154 N. 20–22; Felix Richner et al., Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., Zürich 2006, § 224 N. 2). Das Verwaltungsgericht hat im Entscheid vom 18. Dezember 2002 (SB 2002.00068, [www.vgrzh.ch](http://www.vgrzh.ch)) denn auch erwogen, wenn Geschäftsverluste nicht mit Grundstückgewinnen verrechnet werden könnten, so bedeute dies zwar eine erhebliche, ernstzunehmende und unbefriedigende Beeinträchtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips. Doch könne nicht gesagt werden, diese Beeinträchtigung lasse sich nicht vernünftig begründen, sei haltlos oder laufe in stossender Weise dem Gerechtigkeitsempfinden zuwider, weshalb sich die Regelung des Zürcher Steuergesetzes als verfassungsmässig

erweise. Dieser Entscheid wurde indessen noch vor der vom Bundesgericht entwickelten Rechtsprechung im Zusammenhang mit dem Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 BV) gefällt. In der Zwischenzeit hat das Bundesgericht seine Praxis geändert und die bisher nicht bestehende grundstückgewinnsteuerliche Verrechnung von Ausscheidungsverlusten stufenweise zugelassen (BGE 133 I 19; 132 I 220, 131 I 249 und 285). Aufgrund dieser Rechtsprechung hat die Schweizerische Steuerkonferenz (SSK) mit dem Kreisschreiben Nr. 27 vom 15. März 2007 festgestellt, dass im interkantonalen Verhältnis Ausscheidungsverluste in allen Fallkonstellationen zu vermeiden seien und die sowohl für natürliche als auch juristische Personen interkantonal zu beachtenden Ausscheidungsgrundsätze definiert. Die bundesgerichtliche Rechtsprechung vermag zwar keine rechtliche Grundlage dafür zu schaffen, wie die Kantone ihre Grundstückgewinnsteuer auszugestalten haben, und können sich die Steuerpflichtigen auch nicht auf das Schlechterstellungsverbot, einem Teilaspekt des Doppelbesteuerungsverbots, berufen. Dennoch ist im Folgenden zu prüfen, ob die vom Bundesgericht zum Doppelbesteuerungsrecht eingeleitete Praxis dazu führt, dass die fehlende Verlustverrechnungsmöglichkeit im rein innerkantonalen Recht den Grundsatz der Rechtsgleichheit verletzt (Art. 8 Abs. 1 BV).

### **E. 3.2**

Der Gleichheitssatz ist als konstitutives Element der Steuergerechtigkeit zu betrachten. Während nach dem Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung die Steuerobjekte lückenlos auszuwählen sind, um Personen in gleichen oder gleichartigen Verhältnissen gleich zu behandeln (horizontale Steuergerechtigkeit), fordert das Leistungsfähigkeitsprinzip zusätzlich, dass Steuerpflichtige mit höherer Leistungsfähigkeit stärker und solche mit niedriger Leistungsfähigkeit schwächer besteuert werden (vertikale Steuergerechtigkeit; vgl. René Matteotti, Steuergerechtigkeit und Rechtsfortbildung, Bern 2007, S. 21). Aufgrund der ständig wachsenden interkantonalen Verflechtung können – gestützt auf die dargelegte Rechtsprechung des Bundesgerichts zum Doppelbesteuerungsverbot – immer mehr Steuerpflichtige eine Verrechnung von Geschäftsverlusten mit Grundstückgewinnen vornehmen und es wird dadurch das im Kanton Zürich geltende monistische System weitgehend ausgehebelt (Richner et al., a.a.O., VB zu §§ 216–226a N. 15). Im Vergleich zu den Steuerpflichtigen mit interkantonalem Bezug (ausserkantonaler Sitz und Grundstückgewinn im Kanton Zürich oder Sitz im Kanton Zürich und ausserkantonaler Grundstückgewinn), bei denen in Anwendung der Reinvermögenszugangstheorie das Einkommen als eine Nettogrösse bestimmt wird und Geschäftsverluste verrechnet werden können, erleiden diejenigen Steuerpflichtigen mit rein innerkantonalem Sachverhalt, bei welchen aufgrund der als Objektsteuer ausgestalteten Grundstückgewinnsteuer keine Verlustverrechnungsmöglichkeit gegeben ist, insofern einen Nutzenverlust, als sie einen Gewinn versteuern müssen, den sie unternehmerisch nicht erzielt haben. Dies führt letztlich dazu, dass sich diese Steuerpflichtigen aufgrund ihrer steuerlichen Mehrbelastung wirtschaftlich nicht so zu entfalten vermögen, wie dies bei einem steuerlich unverfälschten Wettbewerb möglich wäre. Die geltende gesetzliche Regelung bewirkt damit eine wesentlich stärkere Belastung und systematische Benachteiligung derjenigen Steuerpflichtigen, die sowohl ihren Sitz als auch das veräusserte Grundstück im Kanton Zürich haben (BGE 126 I 76 E. 2a). Aufgrund des Gesagten verletzt die im rein innerkantonalen Recht fehlende Möglichkeit, Geschäftsverluste mit den der Grundstückgewinnsteuer unterworfenen Gewinnen auf Geschäftsgrundstücken zu verrechnen, den Grundsatz der Rechtsgleichheit und erweist sich

damit als verfassungswidrig. So hat denn auch das Bundesgericht im Entscheid vom 19. November 2004 (BGE 131 I 249, E. 6.4) erwogen, die Kantone hätten nötigenfalls im Einzelfall oder durch generell-abstrakte Regeln dafür zu sorgen, dass die rein kantonalen Unternehmen im Vergleich zu den interkantonalen Unternehmungen nicht schlechtergestellt werden. Bereits früher hat das Verwaltungsgericht die Durchbrechung des Grundsatzes der Einheit des Grundstückgewinns in Kauf genommen, um einen verfassungswidrigen Zustand zu beseitigen. Als es mit Entscheid vom 31. August 1994 den Abzug von Baukreditzinsen auf Geschäftsgrundstücken als Anlagekosten zuliess, erwog das Gericht, dass die Ausgestaltung der Grundstückgewinnsteuer als Objektsteuer der Berücksichtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen zwar grundsätzlich entgegenstehe. Doch gelte es zu bedenken, dass die Grundstückgewinnsteuer eine aus der allgemeinen Einkommens- und Ertragssteuer herausgelöste verselbständigte Spezialeinkommens- bzw. -ertragssteuer sei, was die Forderung nahe lege, dass die gesetzliche Einkommens- und Ertragssteuerordnung mit Blick auf die Besteuerung von Grundstückgewinnen wenn nicht im Einzelnen, so doch immerhin als Ganzes dem verfassungsmässigen Leistungsfähigkeitsprinzip zu genügen habe (vgl. RB 1994 Nr. 56 = StE 1994 B 44.13.7 Nr. 7). Im Weiteren hat der Gesetzgeber selbst die einkommens- und ertragssteuerrechtlichen Tatbestände der steuerneutralen Übertragung stiller Reserven bei der Umwandlung, Fusion und Spaltung von Unternehmen im Wesentlichen auch auf die Grundstückgewinnsteuer übertragen (§ 216 Abs. 3 lit. d in Verbindung mit §§ 19 Abs. 1 sowie 67 Abs. 1 und 3 StG).

### **E. 3.3**

Es stellt sich die Frage, ob eine Gesetzeskorrektur infolge richterlicher Rechtsfortbildung über den entstehungszeitlichen Sinn des Gesetzes hinaus zugunsten des Steuerpflichtigen möglich und die Grundstückgewinnsteuerverfügung, welche die Verlustverrechnung nicht berücksichtigt hat, dementsprechend als verfassungswidrig aufzuheben ist.

#### **E. 3.3.1**

Steht eine als verfassungswidrig anerkannte Gesetzesbestimmung infrage, muss das Interesse des Steuerpflichtigen an der Aufhebung der verfassungswidrigen Verfügung gegenüber jenem des kantonalen Gesetzgebers, Gelegenheit zur Herstellung einer verfassungskonformen Rechtslage zu erhalten, abgewogen werden (vgl. hierzu RB 1988 Nr. 1 mit Hinweisen und auch zum Folgenden, vgl. auch René Matteotti, a.a.O., S. 210 und 212, der eine Rechtsfortbildung immer als zulässig erachtet, wenn sie *intra ius* ist bzw. auf Verfassungsrecht abgestützt werden kann). Von der Aufhebung einer verfassungswidrigen Norm ist jedoch dann abzusehen, wenn durch sie ein nicht bloss verhältnismässig unbedeutendes Regelungsdefizit entstünde, sondern ein rechtsfreier Raum geschaffen würde, der eine komplexe Regelungsmaterie insgesamt aus den Angeln höbe (BGE 110 Ia 7 E. 6).

#### **E. 3.3.2**

Für eine verfassungskonforme Regelung kommen im vorliegenden Fall verschiedene Lösungen in Betracht. Die gebotene Rechtsgleichheit kann dadurch hergestellt werden, dass unter Beibehaltung des monistischen Systems eine angemessene Verlustverrechnungsmöglichkeit geschaffen wird, wie dies bereits die Kantone BE, BS, BL, NW und SZ kennen. Denkbar wäre indessen auch, dass das geltende monistische System gänzlich durch das dualistische System ersetzt wird (vgl. dazu die Motion Briner,

KR-Nr. 250/1997). Ferner ist zu beachten, dass die zugelassene Verrechnung einen Rückgang der Gemeindesteuereinnahmen zur Folge hat, was eine Neuregelung des Verhältnisses von Staats- und Gemeindesteuereinnahmen erfordert. Mit der Aufhebung der angefochtenen Verfügung und Zulassung der Verlustverrechnung träte nach dem Gesagten ein erhebliches Regelungsdefizit ein. Da die streitbetreffene Handänderung bereits im Jahr 2006 erfolgte und damit zu einem Zeitpunkt, als die bundesgerichtliche Rechtsprechung erst schrittweise in die Wege geleitet wurde, konnte dies noch nicht dazu führen, dass ein Grossteil der Steuerpflichtigen von der Verlustverrechnung profitieren konnte und damit für die Pflichtige ein Wettbewerbsnachteil eingetreten wäre. Ausserdem steht der zu verrechnende Verlustvortrag von ... Franken in keinem Verhältnis zum Grundstücksgewinn von Fr. .... Damit sind die Interessen des kantonalen Gesetzgebers an der Wahrung seiner Gestaltungsfreiheit vorliegend stärker zu gewichten als die Interessen der Pflichtigen an einer Gleichbehandlung mit den Steuerpflichtigen im interkantonalen Verhältnis. Es bleibt damit Aufgabe des Gesetzgebers, die von Art. 8 Abs. 1 BV gebotene Gleichbehandlung der inner- und ausserkantonalen Unternehmungen herbeizuführen. Dementsprechend ist die Beschwerde gutzuheissen.

#### **E. 4**

Die Kosten des Verfahrens werden der unterliegenden Partei auferlegt. Wenn besondere Verhältnisse es rechtfertigen, kann jedoch von einer Kostenaufgabe abgesehen werden (§ 151 Abs. 1 und 3 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 213 StG). Im vorliegenden Fall handelt es sich um einen Entscheid von präjudizieller Bedeutung; die Beschwerdegegnerin unterliegt lediglich deshalb, weil es dem Verwaltungsgericht – trotz erkannter Verfassungswidrigkeit – aufgrund des Gewaltenteilungsprinzips verwehrt ist, selber in die Gesetzgebung einzugreifen. Aus diesem Grund erscheint es gerechtfertigt, der unterliegenden Beschwerdeführerin keine Kosten aufzuerlegen. Indessen steht ihr keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152, § 153 Abs. 4 und § 213 StG). Es rechtfertigt sich, auch die vorinstanzlichen Verfahrenskosten auf die Staatskasse zu nehmen. Demgemäss entscheidet die Kammer :

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.